

Şirketlerin Vergi Borcunu Ödemesinde Perde Arkasındaki Temsilcilerin Sorumluluğu

Ömer AKYÜREK

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
İstanbul Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı
Vergi Müfettişi
omer.akyurek@vdk.gov.tr

Özet

Vergi hukuku sistemimiz vergiyi doğuran olayı, verginin bağlandığı olayın hukuki durumunun tekemmülü ile doğacağını hüküm altına almıştır. Verginin bağlandığı olayın gerçekleşmesi manipüle veya muvazaa kabul etmez. Gerçek mahiyetin tespiti bu konuda esastır.

Vergi hukukunda temel iki kanun olan Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nda (AATUHK) yer alan; verginin kimin adına doğacağı ve tahsil aşamasındaki amme alacağının ödenmesinde sorumluluğun kimlere ait olacağı hususları önem arz etmektedir.

Kanuni temsilci olan gerçek kişilerin mali sorumluluğu, VUK ve AATUHK'da açıkça belirtilmektedir. Ancak muvazaa yolu ile üçüncü şahısları, resmîyetle şirketleri sevk ve idare ediyormuş gibi gösterip arka planda şirkete ait tüm iş ve işlemleri yöneten kişilerin, amme alacağının ödenmesinden sorumlu tutulup tutulmayacağına ilişkin vergi hukukunda açık bir hüküm yer almamaktadır.

Çalışmada, kanunda yer alan bu boşluktan dolayı ortaya çıkan vergi kayıp kaçığının tahsil edilememesi ve önlemleri üzerinde durulmuştur. Ayrıca muvazaa yolu ile ortaya çıkan vergi kayıp kaçığı neticesinde ortaya çıkan hazine zararına ilişkin tahsilatın nasıl yapılabileceği ve buna ilişkin mevzuatımızda yer alan sorunlar ile çözüm önerileri makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sorumluluk, Muvazaa, Verginin Tahsili.

The Obligation of The Representatives at The Backstage in The Companies' Payment of Their Tax Debt

Abstract

Our tax law system regulated that the taxable event arises out of maturation of the legal situation of the event that the tax is linked with. The event that the tax is linked with does not accept manipulation or simulation. It is essential to determine the real nature regarding this issue.

In Tax Procedure Law and the Law on the Collection Procedure of Public Receivables, the two basic laws in tax law; the issues of in whose name will the tax arise and to whom the obligation will belong in the payment of public receivables during the collection stage are important.

The financial obligations of real persons who are legal representatives are clearly stated in Tax Procedure Law and the Law on the Collection Procedure of Public Receivables. However, there is no clear provision in tax law regarding whether the persons managing all procedures and activities regarding the company at the backstage while third persons are shown as if they are officially managing the companies can be held responsible for the payment of public receivables.

Article addresses the failure to collect the tax loss and evasion arising from this legal gap and the related precautions. In addition, our article is about how the collection regarding the treasury loss arising from the tax loss and evasion due to simulation may be made as well as problems in our legislation regarding this issue and solution recommendations.

Key Words: Obligation, Simulation, Collection of Tax.

JEL Classification Code: H21, H23, H24, H25.

GİRİŞ

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayan vergi alacağının tayini, tarh ve tebliğ neticesinde tahakkuk aşamasına gelir. Bu aşamada vergi artık gerçekleşmiş ve ödenebilecek safhaya gelmiştir.

Vergi sistemimiz genel olarak tahakkuk esasını benimsemeyi yeterli görmüştür. Buna ilişkin usulleri ise 213 sayılı VUK içerisinde değerlendirmiştir. Verginin tahsiline ilişkin süreç ise 6183 sayılı AATUHK'da hüküm altına alınmıştır. Bu kanun ile kamu alacağını ödemekle mükellef olan gerçek/tüzel kişiye amme alacağını ödemesi bakımından belirli bir süreç oluşturulmuştur. Bunun yanında amme alacağını emniyet altına alarak kolay ve seri bir şekilde tahsil etmek de bu kanunun amaçları arasında yer almıştır. Alacaklı idarenin, vergi borcunun tahsilini sağlamak için aldığı tedbirlerden biri de sorumluluk müessesesidir.

Tüzel kişiler gerçekleştirdiği işlemleri kanunlarda belirlenen organlar ile yerine getirir. Gerçek kişilerce temsil edilen şirketlerin kanunda yer alan ödev ve sorumlulukları yerine getirmediği takdirde sorumluluğun kime ait olduğu önemlidir.

Vergi hukukumuzda asıl mükellef tüzel kişilerdir. Tahakkuk eden vergiler, zamlar ve bunlara bağlı cezalar ve faizlerin takibi tüzel kişilik adına yapılacaktır. Ancak amme alacağının asıl borçlusundan tahsil edilememesi halinde, yönetim görevini üstlenmiş kişiler olan kanuni temsilcilerin sorumluluğu devreye girmektedir.

Kayıtdışı ekonomi ve vergi kayıp kaçığına ilişkin Doktrinde yer alan akademik çalışmalar genelde istatistiki verilerden hareketle sonuçların ekonomi, hukuk, nüfus gibi konular üzerindeki etkilerini araştırmaktadır. Bu çalışmaların ekonomi ve hazine yararına etkilerinin olduğu yadsınamazdır. Ancak biz makalemizde, doktrinde çok fazla yer almayan, muvazaa yolu ile ortaya çıkan vergi kayıp kaçığı neticesinde ortaya çıkan hazine zararına ilişkin tahsilatın nasıl yapılabileceği ve buna ilişkin mevzuatımızda yer alan sorunlar ile çözüm önerileri üzerinde duracağız.

Çalışmamızda esas olarak amaç, verginin tahsil aşamasındaki zorlukları karşısında VUK ve AATUHK'da yer alan hükümlerin yeterli olup olmadığını irdelemektir. Bu bağlamda şirketlerin kanuni temsilcilerin sorumluluğu analiz edilmeye çalışılmıştır.

Ancak çalışmamızda VUK ve AATUHK'un anonim ve limited şirketlere ilişkin hükümleri sadece kanuni temsilcilerin sorumluluğu nezdinde değerlendirilmiş ve bununla sınırlandırılmıştır. Anonim ve limited şirketlerin kuruluşu ve organları TTK açısından değerlendirilmemiştir.

Ayrıca çalışmamızda vergi kaçakçılığında, istatistiki sonuçlara değil kaçakçılığın arka planında yer alan kişilerin vergi hukuku ve amme alacağının ödenmesi açısından sorumluluğu üzerinde durulmuştur.

Tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin perdenin aralanması teorisi ise şirket tüzel kişiliği ile hiçbir organik bağı olmayan perde arkasındaki gerçek kişiler açısından sınırlı olarak değerlendirilmiştir.

1. Vergi Hukukunda Sorumluluk

Sözlük anlamıyla sorumluluk; kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, sorum, mesuliyet

¹ demektir.

Adnan GERÇEK, vergi hukukunda sorumluluğu aşağıdaki gibi açıklamıştır²;

“Vergilendirme yetkisine dayanan devlet, belirli bir oranda ödeme gücüne gerçek ve tüzel kişileri “vergi mükellefi” olarak tanımlamış ve bunları “asıl vergi borçlusu” olarak nitelendirmiştir. Ayrıca, devlet bununla da yetinmeyerek, kimi zaman vergi tahsilatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, kimi zaman vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, kimi zaman ise vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, vergi mükellefi ile iktisadi veya hukuki ilişki içinde olan bazı

¹ TDK Sözlüğü, <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?>, (09.09.2015)

² Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt.54, Sayı.3, Şubat 2005, s.159.

üçüncü kişileri de mükellef ile birlikte veya onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmuş; bu amaca ulaşmak için de vergi sorumlusu kavramını ve vergi sorumluluğu müessesesini ortaya koymuştur.”

Vergi hukukunda sorumluluk, esas olarak vergi idaresinin vergi alacağını güvence altına almak istemesi ile doğmuştur. Burada vergi alacağını, devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalıklı ve özellik taşıyan alacak³ olarak tanımlamak mümkündür.

Vergi alacağı kavramı VUK’un 19’uncu maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre vergi alacağı, “vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.” şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu tariftten de anlaşılacağı üzere vergi alacağı, vergi kanunlarında açıklanmış ve sayılmış olan bir olayın meydana gelmesi veya hukuki bir durumun tekemmül etmesi halinde doğacaktır. Her vergi kanununda o verginin doğumu için gerekli bulunan olay veya hukuki durumlar ayrı ayrı tarif ve tespit edilmiştir⁴. Vergiyi doğuran olay, vergilerin çeşidine göre olaylardan oluşmaktadır. Örneğin, bir ölüm, inşaatın tamamlanması, bir sözleşmenin imzalanması, bir şirket karının dağıtılması vergiyi doğuran olay olabilmektedir⁵.

Vergi sorumlusunu; başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanları ifade eden vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olanları ifade eden fer’i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu, başkasının şekli vergi ödevlerini doğru yapmaktan sorumlu olanları ifade eden vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu şeklinde sınıflandırabiliriz⁶.

Bir mükellef kurumun, resmi olmayan ancak harici çalışmalar ve yapılan soruşturmalar neticesinde tespit edilen gerçek yöneticilerinin, mükellef kurumun amme alacağını ödememesi halinde sorumlu tutulup tutulmayacağı hususunda AATUHK ve VUK’da açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu iki kanundaki bazı hükümler, konuya ilişkin yargı kararları ve uygulamadaki idarenin yaklaşımına ilişkin değerlendirmelere çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde değinilecektir.

2. Kanuni Temsilcilerin Ödev ve Sorumlulukları

Vergi kanunları bakımından kanuni temsilci, temsil ettiği vergi mükellefi veya vergi sorumlularının vergi ile ilgili ödevlerini onların nam ve hesaplarına zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi konusunda, vergi kanunlarıyla yetkili kılınan, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip, gerçek kişi olarak tanımlanabilir⁷. Kanuni temsilcilerin, vergi ödevlerini yerine getirmek ile ilgili sorumluluğu VUK’un 10’uncu Maddesinde yer almaktadır. Ancak bu maddede kanuni temsilcilerin kim olduklarına ilişkin bir belirleme veya açıklama yoktur. Buna karşın aynı kavramın kullanıldığı AATUHK’un mükerrer 35’inci maddesi uygulaması açısından kanuni temsilcilerin belirlenmesiyle ilgili olarak Tahsilat Genel Tebliği Seri A Sıra No:1⁸ tebliğinde açıklama yapılmıştır. Özünde bu kişilerin kimler olduğu ve sorumlulukları konusunda Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuata atıf yapılmıştır⁹.

2.1. Kanuni Temsilcilerin Vergi Borcundan Kaynaklanan Sorumluluğunun Şartları

³ Mualla Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2003,s.159.

⁴ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara: Sözkese Matbaacılık, 2009, s.115.

⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi,1996, s.49-50.

⁶ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, s.160

⁷ Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**. İstanbul: Kazancı Yayınları, 2004,s.53.

⁸ <https://www.vergiportali.com/upload/TAHSILAT%20GENEL%20TEBLIGI%20SERI%20A%20SIRA%20NO%201.pdf>, Erişim Tarihi: 09/09/2015

⁹ Sedat Abdullah Arısoy, “Anonim şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsilen Sorumlu Olma Şartları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.337,Eylül 2009.

AATUHK'nun Mükerrer 35'inci Maddesine göre; tüzel kişilerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarından tahsil edilir.

Mükerrer 35'inci Madde hükmünce kanuni temsilcilerin sorumluluğunun işletilebilmesi için tek bir koşul vardır o da kamu alacağının asıl borçlunun malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır¹⁰.

Vergi alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumları uygulamada aşağıdaki şekillerde ortaya çıkmaktadır¹¹:

- Şirketin haczedilen mal varlığının AATUHK'a göre belirlenen değerinin kamu alacağını karşılamaması ya da söz konusu malvarlığının satışının yapılmış olmasına rağmen kamu alacağının tamamının tahsil edilememesi,
- Şirketin haczedilebilir nitelikte her hangi bir değerinin bulunmaması,
- Şirketin iflasının istenmiş ya da iflasının açılmış olması durumlarında kamu alacağının iflas yoluyla tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluşması,
- Yapılan araştırmalara rağmen borçlu şirketin bulunamamış olması,
- Yukarıdaki durumlara benzer olup, alacaklı tahsil dairesinin takdir ve tespitine dayalı diğer haller.

Anonim ve limited şirketlerin VUK yönünden kanuni temsilcilerinin sorumluluğu ise bu kanunun 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesi kanuni temsilcilere bırakılan bu mükelleflerin vergilerinin kanuni temsilcilerinden alınabilmesi için iki şartın gerçekleşmiş olması gereklidir¹²:

- Kanuni temsilci temsil ettiği mükellefin vergi ödevlerini yerine getirmemiş olmalı,
- Vergi borcu, temsil edilenin mal varlığından alınamamış olmalıdır.

Bu iki şartın varlığı halinde, temsil edilenlerin vergi borcu için kanuni temsilcilerin mal varlığından tahsili yoluna gidilebilmektedir¹³.

3. Vergi Kaçakçılığında Sorumluluk

Çalışmamızın önceki bölümlerinde şirketlerde kanuni temsilcilerin sorumluluğu ve vergi borcunun ödenmemesi halinde temsilci ve ortakların sorumluluğu açıklanmıştır.

Vergi kaçakçılığını oluşturan, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak gibi fiillerin işlenmesi halinde VUK'un 367'nci maddesindeki davaların kimler adına açılacağı ve VUK'un 359'uncu maddesindeki hapis cezasının kimler adına isteneceği vergi kaçakçılığında sorumlunun tespiti açısından önem arz etmektedir.

Tüzel kişilerde sorumluluğun belirlendiği VUK'un 333'üncü Maddesi uyarınca, VUK'un 359'uncu Maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360'ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.

Ancak hürriyeti bağlayıcı ceza açısından, VUK'un 333'üncü maddesi fiili işleyen kişinin sorumlu olacağını belirtirken, vergi ve vergi ziyai cezasında aynı durumdan bahsetmek olanaksızdır. Çünkü tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin görevlerini yerine getirmesi sırasında vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğacak vergi cezaları asıl olarak tüzel kişiler adına kesilir ve onların malvarlığından

¹⁰ İrfan T.Barlass, **Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2006,s.77.

¹¹ Erhan Gümüş, "Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.187, Temmuz 2008,S.1-10.

¹² Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008.s.55.

¹³ Özyer, s.55.

aranır. Tüzel kişilerin mal varlığından alınamadığı takdirde AATUHK'na göre ortaklar veya kanuni temsilcinin mal varlığından tahsil edileceği tabiidir.

Şirketlerde, hapis cezasının sorumlusu “fiili işleyen” kişi oluyor ve fiili işleyenin kanıtlanabilmesi, kanuni temsilcileri hapis cezasından kurtarabiliyor ama olayın pratiğinde, fiili işleyen kişinin tespiti çok zor¹⁴.

Örneğin, üç kanuni temsilcisi bulunan bir anonim şirkette, temsilciler ayrı ayrı idare-personel, alım-satım ve teknik işler şeklinde bir görev dağılımı yapılmış ise, sahte belge kullanımıyla ilgili hürriyeti bağlayıcı cezaya, alım-satım işleriyle ilgili temsilci muhatap olacaktır¹⁵.

Ancak vergi kaçakçılık suçuna ilişkin sorumluluğu murahhas üyeye devredip olayın perde arkasında fiilen suçu işleyen kişinin şirket ile hiçbir resmi bağı olmayan kişiler olduğunun tespit edilmesi halinde sorumluluk kimin olacaktır?

Vergi kaçakçılığında, sermayesi olmayan, yapılan ticari işten haberi olmayan vatandaşların üzerine açılan şirketler ile kaçakçılığı yapıp vurgunu yapan kişiler daha sonra ortadan kaybolmaktadır. Kanuni süreci çok iyi bilen bu kaçakçılık uzmanları şirketin üzerine kayıtlı hiçbir mal varlığı bulundurmamaktadır. Zaten ortak ve temsilci veya müdür olarak hiçbir geliri olamayan vatandaşlar seçildiği için şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen vergi aynı zamanda bu kişilerden de tahsil edilememektedir.

4. Vergi Kaçakçılığında Perde Arkası

Vergi kaçakçılık suçuna farkında olmadan girebilecek şirketler için görev paylaşımı yapılarak atanan yöneticinin sorumlu olabileceği, bu yol ile diğer yöneticilerin hapis cezasından kurtulabileceğini açıkladık. Ancak farkında olmadan kaçakçılık suçu işlemenin yanında bilerek yapan, bu işi meslek haline getiren, bu yol ile çok büyük hazine zararına, vergi kayıp kaçağına neden olan gerçek veya tüzel kişilerin gerek vergi kaçakçılık suçlarında gerekse sebebiyet verdiği vergi kaybına kimlerin sorumlu olduğu önem arz etmektedir.

Vergi kaçırma, bilerek veya bilmeyerek vergi kanunlarına aykırı hareketlerle verginin hiç veya zamanında ödenmemesi ya da eksik ödenmesidir¹⁶. Başka bir tanımda vergi kaçakçılığı, vergi ile yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi olarak tanımlanmaktadır¹⁷.

Yukarıda verilen tanımlardan, vergi kaçakçılık suçlarına girebilecek fiilleri işleyen kişi, her ne kadar şirketin resmi ortağı veya yöneticisi olmasa da şirketi perde arkasından dahi olsa sevk ve idare ediyorsa, vergi kanunlarına aykırı davrandığından ve hazine zararına sebebiyet verdiği için bu durumun vergi kaçırma olarak tanımlanabileceği görüşündeyiz. Olayın gerçek mahiyetinin manipüle edilmesi, başka kişi ya da sebepler gösterilmesi vergi kayıp kaçağı gerçeğini değiştirmeyecektir.

4.1. Vergiyi Kaçıran Kişinin Özellikleri

Vergi kaçırma kişilerin özelliklerine ilişkin Şükrü KIZILOĞLU'nun değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir; “Halk arasında kullanılan “Minareyi çalan kılıfını hazırlar” sözünde olduğu gibi, naylon fatura alıp-vermeyi alışkanlık haline getiren bazı uyanıklar(!), hapis cezasına “pratik çözüm” bulmuşlar. Anonim şirketin yönetim kurulu üyeliğine ya da limited şirketin müdürlüğüne; odacı, kapıcı, amale, şoför, sekreter, bulaşıkçı, alkolik, çoban gibi kişileri getiriyorlar. İleride naylon faturalar ya da hayali ihracat

¹⁴ Şükrü Kızılot, “Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.115, Temmuz 2002.

¹⁵ Gürol Ürel, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2007. s.968.

¹⁶ <http://muhasabaturk.org/ecopedia/408-v/28272-vergi-kacirma-nedir-ne-demek.html>, (09.09.2015)

¹⁷ Yusuf Artar, “Vergi Kaçakçılığı İle Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler”, Sayı.103, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Temmuz 2013.

olayları ortaya çıktığında, yapılan işlemlerin hukuki muhatabı da bu kişiler olduğu için, perde arkasındakilere bir şey olmuyor¹⁸.”

Kanuni düzenlemeler ve fiili durumun tespitindeki güçlükler vergi kaçakçılık uzmanlarının iştahını kabartmaktadır. Çünkü yapılacak vergi incelemelerinde olayın üzerinden belirli bir zaman geçmesi nedeniyle delil bulmak çok zordur. Bu durum daha çok limited şirketlerde karşımıza çıkmaktadır. Limited şirket, kuruluşu itibari ile basit bir şirket türü olduğundan uygulamada en çok karşılaşılan şirket olma özelliği taşıdığından vergi sisteminde yer alan bazı müesseselerden haksız kazanç temin etmek için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla kurulabilmektedir¹⁹.

Uygulamada piyasayı dolandırmak veya yoğun şekilde vergi kaçakçılığı yahut diğer yasa dışı işlemler yapmak amacıyla kurulan veya bu tür işlemlere yönelik şirketlerde gerçek ortak yerine, başkalarının ortak olarak gösterildiklerine veya kanuni temsilci olarak gerçek yöneticiler yerine, yine yönetimde rolü olmayan kişilerin kanuni temsilci olarak gösterildiklerine, böylelikle gerçek faillerin isminin geçmediği ortamlar yaratıldığına rastlanmaktadır²⁰.

Ortakmış gibi veya kanuni temsilci imiş gibi gösterilenlerin genellikle, çok yaşlı, çok genç, çok fakara ve çok cahil kişilerden oluştuğu ve bunların küçük menfaatler karşılığında isimlerini ve imzalarını kullandıkları görülmektedir²¹.

Sahte fatura düzenleyerek çok düşük komisyonlar ile piyasaya süren kişiler hazine KDV ve ÖTV açısından çok büyük kayba neden olmaktadır. Bunun yanı sıra vergi kanunlarındaki bazı muafiyet ve istisnalardaki usulleri sahte faturalar ile aşan kişiler de hazine zararına neden olmakta ve asıl sorunu bu alanlar teşkil etmektedir.

5. Vergi Kaçakçılığında Perde Arkasındaki Kişilerin Sorumluluğu

Vergi kaçakçılığında perde arkasındaki kişilerin sorumluluğuna ilişkin doktrinde Mehmet MAÇ'ın açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“Hukukta prensip olarak resmen kim ortak ise veya kim kanuni yönetici ise, bu sıfatlardan kaynaklanan işlemlerde muhatap o kişilerdir. Kanunlarımızda, başkasının arkasına gizlenme olaylarında, perde arkasındaki kişilerin muhatap alınmasına yönelik çok açık hükümlere rastlanmamaktadır. Muhtelif kanunlardaki bazı hükümlere ve temel hukuk kurallarına dayanılarak ve çok kuvvetli ispat unsurları ortaya konularak, perde arkasındaki gerçek faillerin muhatap alınması mümkün olabilir, ancak bu konuda yeterli içtihat oluşmuş değildir.”

Vergi kaçakçılığında perde arkasındaki gerçek kişilerin tespiti ve bu kişilere uygulanacak müeyyidelerin vergi hukukundaki yeri başlıklar halinde aşağıda incelenecektir.

5.1. Gerçek Kişilerin Tespiti

Mükelleflerin vergi incelemesi sırasında ibrazını zorunlu kıldığı bir takım ödevleri vardır. Örneğin VUK 256'daki defter ve belgelerin ibrazı. Mükellefler, defter ve belgelerini ibraz etmediği takdirde VUK 359'a göre kaçakçılık suçu işlerler. Ancak bu usul ve esaslar perde arkasındaki gerçek kişiyi ortaya koyacak mahiyette değildir. Yine VUK'un 257'nci ve Mükerrer 257'nci maddeleri de bu türden ödevlerdir. Yerine getirilmeği takdirde müeyyidesi VUK'ta yer alıp aksi bir durumda gerçek mahiyeti ortaya koyacak bir inceleme tekniği veya önerisi bulunmamaktadır.

¹⁸ Kızılot, *Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma*.

¹⁹ Fethi Aygün, “Ödenmeyen Vergi Borcunun Limited Şirket Müdür Ve Ortağından Nasıl Aranacağı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.160, Nisan 2006, S 73-75.

²⁰ Mehmet Maç, “Şirket Ortaklarının Ve Kanuni Temsilcilerinin, Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumlu Tutulması”, www.Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/.../05-65%20mehmet%20maç.Doc ,(09.09.2015).

²¹ Maç, *Şirket Ortaklarının Ve Kanuni Temsilcilerinin, Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumlu Tutulması*

Vergi inceleme elemanı kendisine bilgi vermeyen kişi hakkında zorla bilgi isteyemez. Konu hakkında VUK'un 148'inci maddesi de bilgi istenilmek üzere ilgililerin vergi dairesine zorla getirilemeyeceğini hüküm altına almıştır. Dolayısıyla denetim elemanı gerçek mahiyetin tespitinde ancak mükellefin vereceği bilgiler ve veriler ışığında tespit yapabilir.

İnceleme elemanı, mükelleflerin resmi defter ve belgeleri üzerinde yaptığı inceleme ile yetinmeyip tespite ilişkin hususlar hakkında VUK'un 148'inci madde hükmüne göre kamu kurumlarından bilgi isteyebilir. Banka verileri, incelemenin teknik ve büyüklüğüne göre savcılık ve emniyet müdürlüğü ile birlikte yapılan çalışmalar ile klasik vergi incelemesi tekniğinin ötesinde elde edilen veriler ile perde arkasındaki gerçek kişiler tespit edilebilir.

Gerek aramalı inceleme gerekse yargı ve emniyet birimlerince yapılan koordineli inceleme ve araştırmalarda mükelleflerin resmi ticari kimliğinin arkasında bazı kişilerin sevk ve iradesi tespit edilebilir.

Sahte fatura düzenleyerek hazine zararına sebebiyet veren ancak muvazaa ve peçeleme ile üzerinde hiçbir mal varlığı olmayan kişilerin arkasında gizlenen kişilerin inceleme, araştırma ve soruşturma neticesinde delillendirme çalışmaları ile tespit edilmesi halinde şirketlerin ödenmeyen vergi borçlarından ötürü olayın perde arkasındaki gerçek yöneticilerinin sorumlu tutulmasına ilişkin vergi hukukunda açık bir düzenleme yer almamaktadır.

Ancak perde arkasındaki kişiler, delillendirme çalışmaları ve kuvvetli deliller ile ispatlanıp ortaya koyulabilirse, VUK ve AATUHK'nun bazı hükümleri gereğince bu kişilerin ödenmeyen vergi borcundan ötürü sorumlu tutulabileceği kanaatindeyiz. Bu durumu bir örnek olay ile açıklayalım.

5.2. Örnek Olay

A mükellefi deniz araçlarına akaryakıt ikmal yapan bir limited şirkettir. Bu mükellef akaryakıt ikmal yapabilmesi için gerekli olan lisans vb. gibi kanuni prosedürlerin hepsini yerine getirmiştir. A Ltd.Şti rafineriden ÖTV'sini ödeyerek satın aldığı motorini gemilere teslim etmiş gibi gösterip sahte faturalar düzenlemiştir. Daha sonra bu sahte faturaları rafineri firmalara ibraz edip sahte faturalarda yer alan ÖTV tutarını, 6 Nolu ÖTV tebliği uyarınca rafineri firmadan aldığı akaryakıtın ÖTV'sine mahsup etmiştir. Böylece A Ltd.Şti'nin sahte faturalarda hesaplanan ÖTV tutarı kadar vergi ziyana sebebiyet verdiği vergi inceleme elemanlarınca tespit edilmiştir.

Ticaret Sicil Gazetesi'nde ve vergi dairesindeki tarh dosyasında şirket müdürünün X kişisi olduğu ancak inceleme ve soruşturma safhalarında yapılan delillendirme çalışmaları neticesinde X kişinin sadece akaryakıt istasyonunda çalışan bir pompacı olduğu; sahte faturaları düzenleyip hazine zararına sebebiyet veren ve şirkete ait tüm iş, işlem ve kararları alan kişinin Y kişisi olduğu tespit edilmiştir.

5.2.1. Olayın VUK'un 3'üncü Maddesi Açısından Değerlendirilmesi

Vergi kanunları uygulanırken olayların gerçek mahiyetinin esas alınmasına ilişkin hüküm VUK'un 3'üncü maddesinde yer almaktadır.

Örnek olayda vergiyi doğuran olaydaki esas konu; A Ltd.Şti'nin, rafineri firmadan ÖTV'sini ödeyerek almış olduğu akaryakıtı, deniz araçları adına düzenlediği sahte faturalar ile satış göstermesi ve söz konusu sahte faturaları rafineri firmaya ibraz ederek ödemiş olduğu ÖTV'yi 6 nolu ÖTV Tebliği kapsamında daha sonra almış olduğu akaryakıtın ÖTV'sine mahsup ederek vergiyi ziya uğratmasıdır. VUK'un 3'üncü maddesindeki ispat ve yorum müessesesinin nasıl değerlendirileceğine dair 143 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nde, vergi kanunlarının adaleti gerçekleştirecek şekilde uygulanmasını temin etmek üzere, vergiye tabi olayların tespitinde her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkan sağlanmıştır. Yani ispatlamanın sadece defter ve belge gibi delillerle değil, her türlü delil ile yapılabileceği kabul edilmiştir.

Örnek olayda, gerçek mahiyette A Ltd Şti, hazine kaybına Y kişinin yöneticiliğinde sebebiyet verdiğinden vergi kanunlarının uygulamasında bu kişinin de yönetici olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşündeyiz. Delillendirme çalışmaları neticesinde toplanan verilerden soruşturmaya konu olayda normal ve olması gereken durumun bu olduğu anlaşılmaktadır. VUK'un 3'üncü maddesinde, normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı hüküm altına alınmıştır.

5.2.2 VUK'un 11'inci Maddesinde Yer Alan Sorumluluk Hükümü

VUK'un 11'inci maddesi uyarınca mal alım ve satımı ile hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

VUK'un 11'inci maddesinde yer alan bu hüküm vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanlar için düzenlenmiştir. Ancak Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda bu hükmün çeşitli vergi ihtilaflarında da kullanılabileceğini belirtmiştir. Buna ilişkin Danıştay 11'inci Dairesi'nin 08.04.1999 tarih ve E:1998/4562 - K:1999/1233 sayılı kararında, vergiyi ziyaa uğratan mükellef ile bu ziyaa sebebiyet veren kişiler arasında bir irtibat kurulması, tespit edilmesi veya kuvvetle bir izlenim edinilmesi halinde katma değer vergisinin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği belirtilmiştir.

Örnek olayımızda, yapılan inceleme ve soruşturma çalışmaları neticesinde Y kişinin şirketin tüm iş ve işlemlerini kontrol ettiği ve yönettiği sonucuna varılmıştır. Bu durum Danıştay kararında belirtilen “müteselsil sorumluluk için vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya kuvvetle bir izlenim edinilmesi” şartını sağlamaktadır.

AATUHK'nun A/1 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği'nde müteselsil sorumluluk aşamasında takibatın öncelikle mükellef kurumdan daha sonra müteselsil sorumlulardan aranacağı belirtilmiştir.

AATUHK'nun 35'inci maddesinde bu sorumluluğun sermaye hisseleri oranında olacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu perde arkasındaki kişiler için böyle bir oran söz konusu değildir. Ancak A/1 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nin 7'nci bölümünde ortaklık yapısının belirlenmediği durumlarda sorumluluğun müteselsilen tüm ortaklara ait olduğu hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla Ticaret Sicil Gazetesinde ve vergi dairesindeki resmi kayıtlarda şirketin resmi yöneticisi yer almadığından, harici delillendirme ve done çalışmaları neticesinde tespit edilen Y kişinin A/1 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği'nde yer alan “aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükme bağlanmıştır” hükmü uyarınca şirketi temsile mezun olacağı kanaatindeyiz.

5.2.3. AATUHK'da Yer Alan İhtiyati Tahakkuk Hükümü

AATUHK'nun gerekçesinde bu kanunun amaçlarından biri “kamu idarelerinin alacaklarını emniyet altında bulundurarak, kolay ve seri bir şekilde tahsil etmek” şeklinde tanımlanmıştır.

AATUHK'nun 17'nci maddesinde ihtiyati tahakkuk müessesesi hükme bağlanmış ve amme alacağının tehlikeye girdiği hallerde henüz tahakkuk etmemiş alacaklar için ihtiyati haciz uygulanması mümkün kılınmıştır.

AATUHK'nun 17'nci maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir;

“Aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürünün yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir.

...

3. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.”

AATUHK'nun 17/3 maddesinde yer alan bu hüküm, uygulamada zaman zaman görüldüğü gibi, vergiye tabi faaliyetlerin paravan firmalar aracılığı ile yürüterek vergi kaçakçılığı yapanların borçlu oldukları amme alacaklarının korunması ile ilgilidir.

AATUHK'nun 18'inci maddesinde ise teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edildiği takdirde ihtiyati haczin bu teşebbüsten faydalananlar hakkında uygulanacağı belirtilmiştir. İlgili madde hükmü aşağıdaki gibidir;

“ Madde 18: İhtiyati Tahakkukun Neticeler

...

17 nci maddenin 3 üncü bendine giren hallerde ihtiyati haciz muvazaalı teşebbüsten vergi ve resim bakımından faydalananların malları hakkında tatbik olunur.”

AATUHK'nun 18/3 maddesinde; teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk muvazaalı teşebbüsten(paravan firmadan) vergi ve resim bakımından yararlananların, başka bir ifade ile vergi kaçakçılığını paravan firma aracılığı ile yapanların mal varlığına konacaktır. Paravan firmanın işleticisi durumunda görülenler zaten varlıksız kimselerdir. Paravan firma yöneticisi görünür duruma getirilmeleri de varlıklarının olmayışı nedenine dayanır.

Kanun gerekçesinde ihtiyati tahakkuk, muvazaalı işlemlerde kamu alacağını teminat altına almak için paravan veya kanun gerekçesinde belirtilen kukla firmaların arkasındaki gerçek kişileri işaret etmekte ve bunlar adına takibatın yapılması gerektiğini belirtmiştir.

Henüz kesin olmayan tahakkuklar için, muvazaalı teşebbüste bulunarak vergi kaçakçılığı ile hazine zararına sebebiyet veren kişiler hakkında haciz tatbik edildiğine göre; kanaatimizce soruşturma ve incelemeler neticesinde delillendirme çalışmaları ile ortaya konulan olayın gerçek mahiyeti, vergi inceleme raporları düzenlenerek açıklanır ise; artık kesinleşme aşamasına gelmiş tahakkuklar için de muvazaalı teşebbüste bulunanlar mal varlıkları ile amme alacağından sorumlu olmalıdır.

Örnek olayımızda mükellef kurum tarafından yapılan tüm iş ve işlemlerin aslında Y isimli şahıs tarafından muvazaalı bir şekilde yürütüldüğü tespit edilmişti. Bu durum AATUH'nun 17/3 ve 18'inci maddesinde yer alan ve yukarıdaki açıklamalara uymaktadır. Dolayısıyla mükellef kurum hakkında düzenlenen raporlarda yer alan vergi ve vergi ziyai cezalarının bu firma tarafından ödenmemesi durumunda, Y isimli şahsın ödenmeyen bu amme alacağından sorumlu olması gerektiği görüşündeyiz.

5.3. Perde Arkası Yöneticilerin Sorumluluğunda Çözüm Önerileri

Delillendirme çalışmaları ile perde arkasındaki kişiler, kuvvetli deliller ile ispatlanıp ortaya koyulabilirse VUK ve AATUHK'nun bazı hükümleri gereğince bu kişilerin ödenmeyen vergi borcundan ötürü sorumlu tutulabileceğini yukarıdaki bölümde açıkladık.

Ancak konu hakkında vergi hukukunda açık bir hüküm olmadığından yapılan tespit ve neticesinde bu kişiler adına düzenlenecek ödeme emirlerine itiraz edilebilecek ve konu yargıya taşınacaktır. Bundan dolayı perde arkasındaki kişilerin tespit ve sorumluluğunda, kanunlarımızda yer alan müesseseler ve buralarda yapılması öngörülen değişiklikler aşağıda açıklanmıştır.

5.3.1. Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Kurumsal Eşgüdüm

Vergi Denetiminde yeniden yapılanma ile vergi denetim elemanları arasındaki uzmanlaşma, vergi kayıp kaçakçısını tespit etme ve bunun önüne geçme adına önemli bir adımdır. Bu durumda Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları'nda çalışan vergi müfettişlerinin çalışmaları kayıtdışı ekonomi ile mücadelede çok önemli bir konumdadır.

Ancak bu birimde çalışan denetim elemanlarının para hareketlerinin izini sürmesi açısından BDDK murakıpları, enerji piyasası ve vergi mevzuatının uyumlaştırması için EPDK Uzmanları, Suç örgütleri ve vergi kaçakçılığının gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması ve sorumlu tutulması açısından Emniyet Genel Müdürlüğü KOM Daire Başkanlığı ve Cumhuriyet Başsavcılıklarındaki organize vergi kaçakçılığında uzman Cumhuriyet Savcıları ile koordineli çalışması hatta bu kişilerden oluşacak ayrı

bir kurumda bu birimlerde çalışan uzman kişilerin birlikte çalışmalarına zemin hazırlanmalıdır. Hatta bu birimde çalışanlara geniş yetkiler verilmelidir. Böylece verilerin zamanında, hızlı ve etkin olarak değerlendirilebileceği ve delillerin karartılmadan kayıp kaçağa müdahale edilebileceği kanaatindeyiz. Örneğin²² Belçika’da vergi kaçağı konusunda uzmanlaşmış özel bir birim kurulmuştur. Bağımsız çalışan bu Kurul, belli bir bölge ile sınırlı olmaksızın ülke genelinde yetkilendirilmiş olan bir birimdir. Kurul bünyesinde, kendi alanlarında çok iyi derecede uzmanlaşmış olmaları sebebiyle Maliye Bakanlığı dışındaki diğer bakanlıklardan getirilen müfettişler de yer almaktadır.

5.3.2. Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması

Perdeyi kaldırma ilkesi bilindiği gibi tüzel kişilerin iyi niyet kurallarına aykırı şekilde yaptıkları fiillerden dolayı ortakların ve yöneticilerin sorumluluktan kaçınmalarını engellemek için Anglosakson ve Kara Avrupası hukukunda geliştirilmiş bir kavramdır²³.

Birçok Avrupa ülkesi ve ABD mahkemeleri ile Avrupa Toplulukları Adalet Divanı’nın uygulamalarında değişiklik adlar altında kabul gören perdeyi kaldırma teorisi, Türk mahkeme uygulamasında, ismen zikredilmemekle birlikte vergisel yükümlülüklerin aidiyetine ilişkin olarak Danıştay içtihatlarında “mücerret hukuki durumun değil, fiili durumun esas alınması” nitelendirmesi ile kabul görmektedir²⁴.

Teoriye bu ismin verilmesinin sebebi hukuki sorumluluktan kaçınmak amacıyla farklı tüzel kişilik savunması yapan kişilerin tüzel kişilik perdesi arkasına saklanmaya çalışmalarına karşılık tüzel kişiliğin yok sayılmasıyla veya bu perdenin aralanması suretiyle perdenin arkasındaki gerçek yükümlünün borçtan sorumlu tutulabilmesidir²⁵.

Perdeyi kaldırma teorisi ile tüzel kişiliklerin ayrılık ilkesinin kötüye kullanıldığı durumlarda, tüzel kişilik dikkate alınmamakta, yani yokmuş gibi hareket edilmekte ve ayrı tüzel kişilik savunmasından yararlanmak isteyenlere izin verilmemektedir²⁶.

Yukarıda anlatılanlardan anlaşılacağı üzere tüzel kişilik perdesi, teoride şirket ortaklarının muvazaası ile bazı işlemlerini şirket üzerinden yürütmesi veya bu kişilerin farklı firmalar kurarak hazine zararına sebebiyet vermesi gibi nedenlerle şirket ortak ve yöneticilerinin sorumluluğunun, şirket tüzel kişisi değil ortak veya yöneticiler nezdinde yürütülmesi gerektiğini ele almıştır. Vergi hukukumuzda konu hakkında net hükümler bulunmasa da çeşitli yargı kararları gerçek kişilerin sorumlu tutulabileceği yönündedir.

Şirketlerin ortaklık yapısının dışında şirketi gerçek anlamda sevk ve idare edenlerin tespit edilmesi halinde de şirket tüzel kişiliği perdesinin aralanması gerektiği, bu durumun Medeni Kanun’un 2’nci maddesi kapsamında değerlendirilerek kanunların vermiş olduğu hakları kötüye kullanan ve böylece hazine zararına sebebiyet veren kişilerin sorumlu tutulması gerektiği kanaatindeyiz.

5.3.3. AATUHK’da Yapılması Gereken Düzenleme

AATUHK’un 17/3 maddesinde, teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edildiği takdirde yapılacak ön hesaplamalara göre belirlenen tutarlar üzerinden ihtiyati tahakkuk, aynı kanun’un 18’inci maddesinde ise teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına

²² Can Doğan-Tuncay Kapusuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu Ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.283,Mart 2005,s.22.

²³ I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu

<http://dosya.marmara.edu.tr/huk/Sempozyumyay%C4%B1nlar%C4%B1/t%C3%BCzelki%C5%9Fillikperdesininaralanmas%C4%B1/aciliskonusmalari.pdf>, (09.09.2015).

²⁴ Ünal Tekinalp, **Yeni Limited Ve Anonim Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığının Esasları**. 2.

Baskı, İstanbul: Vedat Yayıncılık, 2012,s.389-390.

²⁵ I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu

<http://dosya.marmara.edu.tr/huk/Sempozyumyay%C4%B1nlar%C4%B1/t%C3%BCzelki%C5%9Fillikperdesininaralanmas%C4%B1/aciliskonusmalari.pdf>, (09.09.2015).

²⁶ Tekinalp,s.387.

aidiyeti hakkında deliller elde edildiği takdirde ihtiyati haczin bu teşebbüsten faydalananlar hakkında uygulanacağı belirtilmiştir.

Kanun, ihtiyaten amme alacağını garanti altına almak için böyle durumlarda tahakkukun kesinleşmesini beklemeden haciz yapılmasını öngörmüştür. Ancak yapılan incelemeler neticesinde düzenlenen raporlardaki vergi tarhiyatlarının kesinleşmesi halinde AATUHK'a istinaden ödeme emirleri mükellef kurum adına düzenlemektedir. Mükellef kurumdaki kanuni süreç içerisinde bu amme alacağının tahsil edilememesi halinde AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesi uyarınca kanuni temsilciler, şahsi mal varlıkları ile amme alacağının ödenmesinden sorumlu olacaktır. Ancak kanuni temsilcilerin muvazaa ile şirketlere tescil ettirildiği, şirketin gerçekte farklı kişilerin aidiyetinde olduğu, tüm iş ve işlemlerin bu gerçek kişilerce sevk ve idare edildiğine dair delillerin ortaya konulup ispatlandığı takdirde bu gerçek kişilerin amme borçlarının tahsiline ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu durumda şirketi gerçek anlamda sevk ve idare edenlerin tespiti halinde bu kişilerin müteselsil sorumlu olduğuna ve ödeme emirlerinin bu kişiler adına düzenlenmesi gerektiğine dair kanuni düzenleme yapılması gerekmektedir.

5.3.4. Sahte Fatura Düzenleyen Kişilerden Teminat İsteme ve Bu Kişilere Ticaret Yasağı

VUK'un 153/A maddesinde sahte belge düzenleyen mükelleflerle ilgili işlemler nedeniyle teminat gösterilme yükümlülüğü getirilmiştir. 2014 yılı için belirlenen 75.000 TL teminat tutarının artırılması gerekir.

Yeniden mükellefiyet tesis edilen kişi veya kurumların söz konusu fiilleri tekrar işlemiş olduğunun tespit edilmesi halinde VUK'un 160'ıncı maddesinin üçüncü fıkrasına göre mükellefiyetleri terkin edileceği, altı yıl süreyle vergi teşvik ve desteklerden yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır. 2014 yılında getirilen bu düzenleme şüphesiz sahte fatura düzenlemeyi azaltacaktır. Ancak resmiyette sahte faturaları düzenleyen kişiler birileri tarafından kullanıldığı için bu kanuni düzenleme asıl failleri kapsamamaktadır. Dolayısıyla yukarıda anlatılan gerekçelerdeki gibi asıl sahte fatura düzenleme organizasyonunu sevk ve idare edenlerin tespiti halinde bu kanun hükmünün bunlar adına da uygulanması yerinde olacaktır. Hatta sahte fatura düzenlemenin önüne geçilmek isteniyor ise sahte fatura düzenleyen kişilerin bir daha hiçbir ticari faaliyet yapamayacağı da bu kanun maddesinde hüküm altına alınmalıdır.

SONUÇ

Vergi borçlusu gerçek veya tüzel kişinin ödemek ile yükümlü olduğu vergi, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Asıl vergi borçlusu mükellef olmakla beraber devlet, vergi tahsilatını kolaylaştırmak, hızlandırmak ve vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, vergi mükellefi ile ilişki içinde olan üçüncü kişileri de mükellef ile birlikte veya onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmuştur. Böylece verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi vergi sorumlusu olacaktır.

Şirketlerin ödeyemediği vergi borcundan, mükellef kurumun tüzel kişiliğe bağlı resmi ortakları sorumludurlar. Fakat günümüzde vergi kaçakçılığına sebebiyet verip, vergi borcunu ödeme ve hapis cezası ile karşılaşmak istemeyen kişiler, başkası üzerine şirket kurarak bu sorumluluktan kaçmak istemektedirler.

Bu kişilerin, yapılacak vergi incelemeleri ve soruşturmalar neticesinde tespit edilmesi halinde, ödenmeyen amme alacağından sorumlu tutulup tutulmayacağı hususunda AATUHK ve VUK'da açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Vergi kaçakçılığında, türlü yöntemler ile yapılan ticari işten haberi olmayan vatandaşların üzerine açılan şirketler ile kaçakçılığı yapıp vergiyi gerçek anlamda ziya uğratan gerçek kişiler daha sonra ortadan kaybolmaktadır. Böylece kanuni temsilci, hiçbir geliri olmayan vatandaşlardan seçildiği için şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen vergi aynı zamanda bu kişilerden de tahsil edilememektedir.

Kanuni temsilcisinin hiçbir geliri olmayan kişilerden oluştuğu şirketlerde vergi kayıp kaçakçısını tahsil etmek açısından perde arkasındaki kişilerin tespiti çok önemlidir. Vergi inceleme elemanının VUK'da yer alan görev ve yetkilerini kullanarak bu kişileri tespit etmesi çok zordur. Bu kişilerin tespiti klasik

vergi inceleme yöntemlerini aşmakta ve harici done ve çalışmalara ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü vergi inceleme elemanı gerçek mahiyetin tespitinde ancak mükellefin vereceği bilgiler ve veriler ışığında tespit yapabilir. Vergi inceleme elemanı kendisine bilgi vermeyen kişi hakkında zorla bilgi isteyemez. Ancak mükelleflerin resmi ticari kimliğinin arkasına gizlenen kişilerin, aramalı incelemeler, yargı ve emniyet birimleri ile birlikte yapılan koordineli inceleme ve araştırmalar ile tespiti ise mümkündür.

Delillendirme çalışmaları ile perde arkasındaki kişiler ortaya koyulabilirse VUK ve AATUH'nun bazı hükümleri gereğince bu kişiler, ödenmeyen vergi borcundan ötürü sorumlu tutulabilecektir. Ancak konu hakkında vergi hukukunda açık bir hüküm olmadığı için bu kişiler adına düzenlenecek ödeme emirlerine, asıl vergi kaçakçılığını yapan kişiler itiraz edebilecek ve konu yargıya taşınacaktır. Bundan dolayı perde arkasındaki kişilerin tespit ve sorumluluğunda, kanunlarımızda yer alan müesseselerde bir takım düzenlemeler yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Söz konusu öneriler aşağıdaki gibidir;

- Muvazaa halinde şirket tüzel kişiliği arkasında saklanan perde arkası gerçek yöneticileri sorumlu tutmak için VUK'un 3. maddesindeki hükmü, “ vergiyi doğuran olay ve bu olaya neden olan kişilere ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” şeklinde değiştirmek yararlı olabilir. Böylece vergiyi doğuran olaya neden olan gerçek/tüzel kişilerin tespitinde gerçek mahiyet her türlü delil ile ispat edilebilecek, şirket tüzel kişiliği ve ortaklığını perde olarak kullanan gerçek kişiler, VUK'un bu hükmü ile vergiyi doğuran olay neticesinde tarh edilecek vergi ve cezalarından sorumlu olacaktır.
- VUK'un 11'inci maddesindeki vergi kesenlerin sorumluluğu hükmünün, perde arkasındaki gerçek kişileri sorumlu tutmak için kanun maddesini; “verginin ödenmesinden menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar” şeklinde değiştirmek, perde arkasındaki kişileri sorumlu tutacaktır.
- AATUHK'un “Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlıklı 35. Maddesine “Şirketi gerçek anlamda sevk ve idare edenlerin tespiti halinde bu kişiler müteselsil sorumlu olurlar ve ödeme emirleri bu kişiler adına düzenlenir” hükmünün eklenmesi yerinde olacaktır.
- Ülkemizdeki vergi kaçakçılığının gerçek mahiyetinin tam anlamıyla ortaya koyulması açısından; Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıklarında görevli Vergi Müfettişleri, BDDK murakıpları, EPDK Uzmanları, Emniyet Genel Müdürlüğü KOM Daire Başkanlığı ve Cumhuriyet Başsavcılıklarındaki organize vergi kaçakçılığında uzmanlaşmış Cumhuriyet Savcıları koordineli çalışmalı hatta bu kişilerden oluşacak ayrı bir birimde, alanında uzman bu kişilerin birlikte çalışmalarına zemin hazırlanmalıdır.

Bu çalışmada özetle, şirketlerden amme alacağının tahsil edilememesi halinde mevcut kanun hükümlerine göre amme alacağının ödenmesinden sorumlu kanuni temsilcilerin kimler olduğunu açıkladık. Çalışmamızda ayrıca, yapılan denetimler neticesindeki inceleme ve araştırmalardan, şirketin gerçek temsilcilerinin kanuni temsilciler dışındaki üçüncü kişiler olduğunun tespiti halinde; bu kişilerin söz konusu amme alacağının ödenmesinden sorumlu olma hususunun vergi hukukundaki mevcut düzenlemeler ile açıkça ortaya konulamayacağını ortaya koyduk. Tespit ettiğimiz sorunun çözümü için kurumsal eşgüdümün önemini ve VUK ile AATUHK'da çeşitli kanuni düzenlemeler yapılmasının gerekliliğini belirttik.

KAYNAKÇA

- Aksoy, Şerafettin (1996), “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Filiz Kitabevi, 4. Baskı, ss.49-50, İstanbul.
- Arısoy, Sedat Abdullah (2009), “Anonim şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsilen Sorumlu Olma Şartları”, Vergi Dünyası Dergisi, S.337, Eylül.
- Artar, Yusuf (2013), “Vergi Kaçakçılığı İle Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler”, Legal Mali Hukuk Dergisi, S.103, Temmuz.

- Aygün, Fethi (2006), “Ödenmeyen Vergi Borcunun Limited Şirket Müdür Ve Ortağından Nasıl Aranacağı”, *Yaklaşım Dergisi*, S.160, Nisan, ss. 73-75.
- Barlass, İrfan (2006), “T. Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu”, *Vedat Kitapçılık*, s.77, İstanbul.
- Doğan, Can ve Tuncay Kapusuzoğlu (2005), “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu Ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.283, Mart.
- Gerçek, Adnan (2005), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.54, S.3, s.159.
- Gümüş, Erhan (2008), “Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk”, *Yaklaşım Dergisi*, S.187, Temmuz, ss.1-10.
- <http://muhasebeturk.org/ecopedia/408-v/28272-vergi-kacirma-nedir-ne-demek.html>, Erişim Tarihi: 09.09.2015
- <https://www.vergiportali.com/upload/TAHSILAT%20GENEL%20TEBLIGI%20SERI%20A%20SIRA%20NO%201.pdf>, Erişim Tarihi: 09.09.2015
- I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu
<http://dosya.marmara.edu.tr/huk/Sempozyumyay%C4%B1nlar%C4%B1/t%C3%BCzelki%C5%9Fillikperdesininaralanmas%C4%B1/aciliskonusmalari.pdf>, Erişim Tarihi: 09.09.2015.
- Kızılot, Şükrü (2002), “Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma”, *Yaklaşım Dergisi*, S.115, Temmuz.
- Maç, Mehmet, “Şirket Ortaklarının Ve Kanuni Temsilcilerinin, Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumlu Tutulması”, *Www.Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/.../0565%20mehmet%20maç.Doc*, Erişim Tarihi: 09.09.2015.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2003), “Vergi Hukuku”, *Turhan Kitabevi*, s.159, Ankara.
- Özyer, Mehmet Ali (2008), “Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, 4. Baskı, *Maliye Hesap Uzmanları Derneği*, s.55, Ankara.
- Sarı, Mustafa Ali (2004), “Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk”, *Kazancı Yayınları*, s.53, İstanbul. TDK Sözlüğü, <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?>, Erişim Tarihi: 09.09.2015
- Tekinalp, Ünal (2012), “Yeni Limited Ve Anonim Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığının Esasları”, *Vedat Yayıncılık*, ss.389-390. 2. Baskı, İstanbul.
- Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu (2009), “Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu”, *Sözkesen Matbaacılık*, 4. Baskı, Ankara.
- Ürel, Gürol (2007), “Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, *Maliye Ve Hukuk Yayınları*, s.968, İstanbul.